

УДК 657.471

О.А. Мошковська, доц., канд. екон. наук*Київський національний торговельно-економічний університет*

Шляхи вдосконалення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах України

Розглянуті питання щодо особливостей обліку витрат та калькулювання собівартості готової продукції власного виробництва на підприємствах молочної промисловості. Особлива увага приділена питанням вибору бази розподілу постійних загальновиробничих витрат, а також проблемам впровадження та використання інформації управлінського обліку на молокопереробних підприємствах України.

облік, витрати, калькулювання, стаття, собівартість, молокопереробні підприємства

Агропромисловий комплекс України сконцентрував свій вектор розвитку в напрямку переходу до ринкових відносин. Проте аграрні реформи, які здійснюються вже більше 10 років, мають затяжний характер і призвели до негативних наслідків як стосовно всього АПК, так і молокопродуктового підкомплексу зокрема. Перш за все це стосується сільськогосподарських товаровиробників, які є постачальниками молочної сировини для переробних підприємств. За результатами реформувань сільське господарство втратило значну кількість виробничих і соціальних об'єктів, значних витрат зазнало поголів'я великої рогатої худоби, зменшилися середньорічні надой молока. Такий негативний стан справ в тваринництві значною мірою погіршив і фінансові показники діяльності молокопереробних підприємств України, що позначилось на перерозподілі сировинних зон переробних підприємств, збільшенні середнього радіусу доставки молока, зменшенні обсягів переробки молока і, як наслідок, незавантаженості виробничих потужностей.

На зниження рівня доходності підприємств молочної галузі мали негативний вплив також зменшення рівня споживання молокопродуктів, спрацювання основних засобів, відсутність коштів на оновлення матеріально-технічної бази та недосконала система оподаткування.

Ряд невирішених проблем має місце і в системі бухгалтерського обліку на молокопереробних підприємствах, зокрема щодо обліку витрат та калькулювання собівартості готової продукції молочного асортименту.

Проблемам обліку витрат та калькулювання собівартості готової продукції присвячені роботи провідних вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів: Басманова І.О., Безруких П.С., Бутинця Ф.Ф., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Дзурі К., Єфіменка В.І., Жебрака М.К., Івашкевича В.Б., Карпової Т.П., Козиної Т.О., Литвина Ю.Я., Нападовської Л.В., Пушкаря М.С., Сопка В.В. Проте особливості обліку витрат та калькулювання собівартості продукції в молочній промисловості з урахуванням впливу ринкових факторів господарювання на етапі реформування економічних відносин в вищезазначених працях розглянуті не в повній мірі, що і зумовило вибір напряму дослідження.

Постановка завдання. Ведення комерційної діяльності суб'єктами господарювання в ринкових умовах господарювання передбачає постійне отримання облікової інформації щодо рівня витрат та собівартості продукції власного виробництва. Висока собівартість готової продукції вітчизняних молокопереробних підприємств, її необґрунтовано висока ціна призводить до неконкурентоспроможності підприємств галузі, втрати потенційних покупців та відповідної ніші на споживчому ринку України. Значний вплив на визначену ціну реалізованої молокопродукції має існуюча система формування і обліку витрат, яка не сприяє її зниженню.

Значна кількість питань щодо формування і обліку витрат на виробництво продукції та калькулювання собівартості її виробництва і реалізації на підприємствах молочної промисловості потребують подальшого дослідження і пошуку шляхів їх вирішення.

Виходячи з означених проблем, метою написання статті є дослідження таких напрямків:

1. Визначення ролі діючої системи оподаткування ПДВ підприємств молочної промисловості, її вплив на величину собівартості готової продукції підприємств галузі та фінансовий стан суб'єктів господарювання.
2. Дослідження процесу обліку витрат та формування собівартості продукції власного виробництва на підприємствах молочної промисловості.
3. Визначення напрямків підвищення рівня обліку витрат та калькулювання собівартості виробництва і реалізації продукції молокопереробних підприємств.
4. Дослідження шляхів та відповідного підґрунтя щодо впровадження на молокопереробних підприємствах управлінського обліку.

Результати дослідження. У відповідність з діючою нормативно-правовою базою сільськогосподарські підприємства реалізують молокопереробним підприємствам молочну сировину, вартість якої оподатковується ПДВ за нульовою ставкою. Як наслідок, молокопереробні підприємства мають значно меншу суму податкового кредиту і, відповідно, значну суму податкових зобов'язань, яка перераховується не до бюджету, а на виплату дотацій на підтримку сільськогосподарських товаровиробників. Необхідність сплати підвищених сум податкових зобов'язань, майже не зменшених на суму податкового кредиту, є негативним чинником, що призводить до вимивання найбільш ліквідної частини обігового капіталу підприємств третьої сфери молокопродуктового підкомплексу та зниження рівня їх ліквідності в цілому.

З введенням в дію національного П(С)БО 16 "Витрати" докорінно змінилась структура фактичної виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг). Стандарт надає право кожному суб'єкту господарювання самостійно визначати структуру і склад статей калькуляції, які включаються до складу фактичної виробничої собівартості, а також обирати відповідну базу для розподілу постійних загальновиробничих витрат при нормальній потужності підприємства. Проте для вирішення проблем ціноутворення Методичні рекомендації [3] передбачають формування повної собівартості кожної одиниці готової продукції, яка складається з виробничої собівартості, а також адміністративних витрат та витрат на збут. Як свідчать результати проведених досліджень, на більшості молокопереробних підприємств в якості бази розподілу вищезазначених витрат використовують заробітну плату виробничих робітників. Використання такої бази розподілу призводить до викривлення повної собівартості, тому що в даний період часу більшість підприємств молочної галузі оснащені високоавтоматизованим обладнанням, у зв'язку з чим, питома вага витрат на оплату праці виробничих робітників становить не більше 2%.

Доцільніше було б в якості бази розподілу адміністративних витрат та витрат на збут використовувати або величину прямих матеріальних витрат, або виробничу собівартість продукції.

Особливості ведення технологічного процесу молокопереробного виробництва передбачають наявність та ефективне функціонування допоміжних виробництв (енерго-, паросилового, компресорного цехів, цехів по виробництву жестяної тари, градирні). Більшість підприємств для розподілу таких комплексних витрат традиційно використовують заробітну плату виробничих робітників, що не відповідає вимогам сьогодення. Для розрахунку достовірної собівартості готової продукції основного виробництва слід застосовувати міжнародний досвід. Зарубіжні практики [7, 8, 9] рекомендують для розподілу таких комплексних витрат використовувати метод прямого розрахунку, метод взаємних послуг, метод послідовного розрахунку тощо.

Одним з проблематичних питань на молокопереробних підприємствах є невизначеність щодо доцільності ведення управлінського (внутрішньогосподарського) обліку. Розподіл бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський не знайшов загальної підтримки і серед провідних вітчизняних вчених, хоча поняття “управлінський (внутрішньогосподарський) облік” офіційно закріплено в тексті Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [1].

Частина вчених (М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Б.І. Валуєв) вважають, що облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) є складовою частиною системи бухгалтерського обліку, яка забезпечує потреби в обліковій інформації як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів. Інша частина вчених-дослідників (Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко, С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко) виокремлюють автономний вид обліку – управлінський і вважають, що питання обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) відносяться до сфери цього виду обліку. Окремі дослідники наполягають на тому, що в нашому професійному лексиконі термін “управлінський облік” почав використовуватись внаслідок неточного перекладу назви “management accounting”, суть якого полягає в “обліку для цілей управління”. Вивчення зарубіжної практики обліку та спеціальної літератури з цього питання дають змогу стверджувати, що до сфери управлінського обліку відносяться не тільки облік витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), але й аналіз, бюджетування, планування, які ніколи до об’єктів бухгалтерського обліку не відносились, хоча в значній мірі базувались на його даних.

Дискусійним є твердження, що початок ведення управлінського обліку на вітчизняних підприємствах призведе до збільшення чисельності обліково-фінансових служб суб’єкта господарювання. Залучити до ведення управлінського обліку доцільно було б працівників планово-економічного відділу (ПЕВ), до функціональних обов’язків яких протягом періоду планової економіки були включені необхідність здійснювати аналіз та планування діяльності підприємства, забезпечувати нормативне господарство, а також впроваджувати нормативний метод обліку витрат. Виконання професійних обов’язків, направлених на досягнення єдиної мети: зменшення витрат при відповідній якості, а також підвищення рентабельності та доходності діяльності, дало б змогу згуртувати їх практичний досвід та теоретичні напрацювання, а також знівелювати неузгодженості у взаємовідносинах між вищезгаданими службами, які мають корені з часів доперебудови.

Окремі дослідження були проведені в молокопереробній промисловості щодо визначення місць виникнення витрат, центрів витрат та центрів відповідальності на

підприємствах галузі, зокрема підприємств, які спеціалізуються на виготовленні цільномолочної продукції. Розмежування підприємства на вищезгадані місця і центри було здійснено при загальній відмові щодо наявності підстави для виокремлення зі складу бухгалтерського обліку фінансового та управлінського (внутрішньогосподарського). Заслугує на увагу і може бути використана на підприємствах галузі запропонована структура кодування місць виникнення витрат і центрів відповідальності в умовах застосування ПЕОМ [12].

Як свідчить досвід, організація внутрішньогосподарського обліку на підприємствах молочної галузі можлива на основі використання спеціальних методик, до складу яких можна віднести: нормативний метод зі звітністю за 15 днів, нормативний метод з щоденною звітністю, облік на основі жиробалансу, рецептурний метод обліку із застосуванням методики розрахунків згідно з жиробалансом. Перші три методики мають досить широке використання на молокопереробних підприємствах.

Дослідники галузі вважають, що найбільш перспективним є нормативний метод обліку витрат на основі складання щоденної звітності. Використання цього методу на практиці дасть змогу здійснювати постійний (щоденний) контроль та аналізувати ефективність діяльності кожного центру відповідальності, а також приймати своєчасні управлінські рішення в разі недотримання вимог щодо ведення технологічного процесу та допущення відхилень від затверджених норм витрат молочної сировини та матеріалів.

Застосування нормативного методу обліку витрат виробництва на основі щоденної звітності передбачає вдосконалення первинної внутрішньої документації та впровадження АРМ декількох рівнів, які стосуються як служби головного технолога, так і працівників планово-облікових служб підприємства.

Проведені дослідження дозволяють зробити наступні висновки:

1. Діюча система оподаткування ПДВ молокопереробних підприємств призводить до вимивання грошових коштів суб'єктів господарювання і до зниження рівня їх ліквідності, захищаючи при цьому інтереси сільськогосподарських товаровиробників.

2. Затверджена методика формування собівартості виробництва і реалізації продукції не в повній мірі використовується на молокопереробних підприємствах.

3. Планово-обліковим службам підприємств галузі необхідно більш відповідально і обґрунтовано підходити до вибору бази розподілу постійних загальновиробничих витрат.

4. З ціллю підвищення рівня доходності і рентабельності виробництва на молокопереробних підприємствах доцільне впровадження управлінського обліку.

5. Для вдосконалення обліку процесу виробництва перспективним є використання нормативного методу обліку витрат на основі складання щоденної звітності.

6. Потребує вдосконалення і розробки первинна внутрішня документація на підприємствах галузі з ціллю забезпечення достовірності обліку витрат і калькулювання собівартості молочної продукції власного виробництва.

7. Для прийняття своєчасних управлінських рішень щодо усунення понаднормативних витрат і дотримання точності калькулювання собівартості окремих видів готової продукції необхідно прискорити впровадження АРМ декількох рівнів, які б задовольняли потреби в інформації різних служб підприємства.

Список літератури

1. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, затверджений Постановою Верховної Ради від 16.07.1999 р. №996-XIV з наступними змінами і доповненнями.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318.
3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Державного комітету промполітики України від 02.02.2001р. №47.
4. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник.-К.: КНТЕУ, 2000.-692 с.
5. Бордкін О.С. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік//Бухгалтерський облік і аудит.-2001.-№2.-С. 45-53.
6. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. Для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям/ М.А. Вахрушина.-3-е изд., доп. и пер.-М.: Омега-Л, 2004.-576 с.
7. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учеб. пособие для студ. вузов: Пер. с англ./ Н.Д. Эриашвили (ред. пер.)-3 изд., перераб. и доп.-М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.-774 с.
8. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры/ А.М. Петрачков (ред.); Е.М. Ткач и др. (пер. с англ.).-2 изд., стер.-М.: Финансы и статистика, 1998.-558 с.
9. Мюллендорф Р., Карренбауэр М. Производственный учет.-М.: Финансы и статистика, 1996.-148 с.
10. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підручник для студентів вищ. навч. закл. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
11. Соколов Я.В. Управленческий учет: миф или реальность?// Бухгалтерський учет.-2000.-№18.
12. Юрченко К.Г. Облік і контроль витрат виробництва та формування собівартості молокопродукції: Автореф. дис... канд. экон. наук: 08.06.04/Київський національний торговельно-економічний ун-т.-К.: 2002.-19с.

Рассмотрены вопросы особенностей учета затрат и калькулирования себестоимости готовой продукции собственного производства на предприятиях молочной промышленности. Особое внимание уделено вопросам выбора базы для распределения постоянных общепроизводственных расходов, а также проблемам внедрения и использования данных управленческого учета на предприятиях молочной промышленности Украины.

Accounting of expenses and formation exact calculations of products which are manufacturing on milk plants discern in this article. The main attention is devoting to the selection base for distribution of constant total expenditures and problems on stage of inculcation and using information of management accounting on Ukrainian milk plants.